

A. I. Nº - 272466.0473/03-0  
AUTUADO - AUTO POSTO RIO BRANCO DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
AUTUANTE - RENATO AGUIAR DE ASSIS  
ORIGEM - INFRAZ GUANAMBI  
INTERNET - 27.05.04

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0179/01-04**

**EMENTA. ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Nessa situação, deve-se exigir o tributo do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável tributário. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Não foi comprovado o pagamento do imposto devido por antecipação na aquisição da mercadoria em questão. Abatido o crédito da operação anterior (item precedente). Houve diminuição do débito dos dois itens, tendo em vista correções efetuadas no levantamento fiscal. 2. LIVROS FISCAIS. LIVRO REGISTRO DE INVENTÁRIO. Infração não contestada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 8/12/03, cobra ICMS no valor de R\$119.205,67 acrescido das multas de 70% e 60%, mais multa no valor de R\$460,00, em decorrência:

1. Falta de recolhimento do imposto, por responsabilidade solidária, pelas aquisições de mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias (exercícios de 2001 e 2002) - R\$34.830,49;
2. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria (exercícios de 2001 e 2002) – R\$9.089,11;
3. Falta de recolhimento do imposto, por responsabilidade solidária, pelas aquisições de mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias (exercício aberto 1/1/03 a 16/7/03) - R\$16.444,83;
4. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de

entradas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria (exercício aberto – 1/1/03 a 16/7/03) – R\$58.841,24;

5. Multa pela falta de escrituração do Livro Registro de Inventário nos exercícios de 2001 e 2002 – R\$460,00;

O autuado impugnou o lançamento fiscal (fls. 355/364), não concordando com a utilização, para a apuração do imposto, do Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC. Disse que embora obrigatório pela Portaria nº 26 de 13/11/92, do Departamento Nacional de Combustíveis DNC, é livro exigido e regulamentado por órgão de âmbito federal e não estadual.

Proseguindo, afirmou que ao analisar o citado livro, detectou várias irregularidades na sua escrituração, como a falta de escrituração de notas fiscais de entradas, bem como de saídas. Como este livro nunca havia sido fiscalização, na maioria das vezes os proprietários de postos de combustíveis não sabem da sua verdadeira finalidade. Assim, ele é escriturado por funcionários não competentes para fazê-lo. E a fiscalização estadual, neste contexto, surpreendeu a maioria dos contribuintes.

Afirmou que não estava questionando a lei, pois ela deve ser cumprida, porém questionava os critérios utilizados pelo fisco. Primeiro por não ter havido um prévio aviso e tempo para a devida conferencia do LMC, para que fosse apresentado de forma correta e sem erros. Segundo, era a primeira vez que via a realização de um levantamento quantitativo de estoque levando-se em conta somente os documentos fiscais, ou seja, as notas fiscais de entrada, o LMC e o livro de inventário, com a omissão das notas fiscais e cupons fiscais de saídas. Entendeu que este tipo de levantamento era parcial e afrontava a legalidade, conforme Portaria nº 445/98, e que o art. 2º, § 3º, IV, do RICMS/97 não poderia ser alegado, já que houve omissão de documentos fiscais. Em terceiro lugar, como o LMC foi escriturado com erros, sem má fé, verificava-se, no caso, uma “tritributação”, vez que como as mercadorias são enquadradas no regime da substituição tributária, e o imposto é recolhido pelas refinarias e distribuidoras. Além do mais, cobrava-se do sujeito passivo um absurdo, pois nenhuma empresa poderia suportar pagar valor de imposto apurado por tais critérios, já que as alíquotas são aviltantes. Neste sentido discorreu sobre a situação tributária do País, a entendendo aviltante, citando o fato de ter perdido uma licitação porque a Secretaria da Fazenda Estadual, em Guanambi, lhe negou uma Certidão Negativa de Débito, alegando “pendências” que era, justamente, o auto em questão, que se encontrava no prazo de sua contestação.

Frisou que a pressa e ânsia de autuar, se constituía em mais uma das esdrúxulas formas de autuar, que não era surpresa, mas merecia ser combatida.

Ressaltou que elaborou um levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias com base nas notas fiscais de entradas e de saídas e de acordo com a Portaria nº 445/98, encontrando valores e situações diferentes da realizada pelo fiscal autuante.

Em seguida informou que já havia solicitado autorização para refazer o LMC da empresa.

No mérito da autuação, observou que encontrou erros no levantamento tais como:

1. o autuante utilizou o LMC, porém para os estoques finais em 16/7/03, mudou de método, desconsiderando citado livro, utilizando o encerrante da bomba quando da sua visita e medição. Assim, entendeu que a fiscalização não se pautou em um critério definido, logo não tem base legal.
2. a não consideração das notas fiscais de saídas e da quantidade de 5.520 litros de gasolina comum, referente às aferições, que não constam no demonstrativo.

3. a soma das notas fiscais de entradas do ano de 2002, gasolina comum, era de 521.250 litros e não de 508.250 litros, constante da relação das notas fiscais de entrada.

Comentando os motivos que levou o fisco estadual a desenvolver a fiscalização nos postos de combustíveis, salientou que a mesma se encontrava desprovida de orientação e que não deu aos comerciantes honestos tempo hábil para se prepararem.

Após tais considerações, fez uma análise de todos os dispositivos legais indicados pelo autuantes (art. 125, I, e art. 371, I, “a”, do RICMS/97 e art. 10, I, “b”, art. 9, I e art. 15, I da portaria nº 445/98) para firmar que em nenhum deles não poderia ser enquadrado, vez que os combustíveis (no caso óleo diesel e gasolina) estão na substituição tributária e o imposto é recolhido pelo fornecedor, no caso o distribuidor ou pela própria refinaria. Que o enquadramento legal estaria correto se houvesse omissão de entradas. Porém conforme havia demonstrado, esta situação não ocorreu.

Requeru a improcedência da autuação.

O autuante prestou informação (fls. 587/589) comentando, inicialmente, o motivo que teve a Secretaria da Fazenda em desencadear a fiscalização nos postos de combustíveis.

Em seguida, contestou, veementemente, o argumento de defesa de falta de prazo, pois da simples leitura dos autos, verificava-se que o contribuinte foi Intimado no dia 03/10/03 (fls. 6), todavia, só apresentou os documentos solicitados no dia 10/12/03, ou seja, ele dispôs de mais de 60 dias para conferir os respectivos livros e documentos fiscais, não podendo alegar cerceamento de defesa neste tópico.

No tocante à alegação de que a fiscalização foi parcial, pois se baseou, tão somente, no LMC, notas fiscais de entrada e no Livro de Inventário, esclareceu que nos termos do art. 226, do Novo Código Civil brasileiro (Lei. 10.406/02), "os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem", equivalendo à confissão. Ademais, o LMC constitui livro obrigatório para ANP, assim como para o Fisco Estadual (art. 314, V, do RICMS/97). Neste contexto e corroborado pela alta sonegação verificada no setor de combustível, desconsiderou as notas fiscais de saída, bem como os cupons fiscais. Informou, ainda, que o autuado não havia escriturado o livro Registro de Inventário relativo aos exercícios de 2001/2002 (fls. 347/350) fato não contestado pela defesa.

No que dizia respeito à tese da defesa de que o LMC continha erros por motivo de escrituração equivocada por parte de empregados despreparados, observou que tal argumento não poderia prosperar “tendo em vista que um dos colorários da Teoria sobre as Nulidades Processuais proclama que não será decretada a nulidade do ato quando argüida pela parte que lhe deu causa à irregularidade, bem como não será legitimada a pleitear a anulação do ato (art. 243, do Código de Processo Civil)”. Ademais, a própria Lei de Introdução ao Código Civil, proclama no seu art. 3º: “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (Decreto-Lei 4.657, de 4/9/42).

Por fim, informou o contribuinte tinha razão quanto as aferições não contempladas no levantamento de 2003 e relativas à gasolina comum. Neste sentido, refez o levantamento fiscal, passando o débito da infração 3 para R\$15.719,38 e da infração 4 para R\$ 56.246,90.

Ante o exposto, requereu a procedente parcial do lançamento no valor de R\$116.345,88.

O sujeito passivo tomou ciência da informação prestada pelo autuante (fl. 592), não se manifestando.

## VOTO

Adentrando no mérito do lançamento, as infrações 1 a 4 cuidam da cobrança do ICMS que foi apurado através da auditoria de levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias em exercício findo (2001 e 2002) e exercício não findo (01/01/03 a 06/10/03), ou seja, em exercício

aberto. O autuante detectou a falta de recolhimento do imposto pela constatação da existência de mercadorias em estoque desacompanhada de documento fiscal, sendo atribuído ao seu detentor (o autuado) o pagamento do imposto por responsabilidade solidária. Também cobrou o imposto por substituição tributária, vez que as mercadorias levantadas neste regime se encontram enquadradas.

Também foi cobrada multa (infração 5) no valor de R\$460,00 pela falta de escrituração do Livro Registro de Inventário nos anos de 2001 e 2002.

O autuado trouxe as seguintes razões de defesa para desconstituir o lançamento:

1. que o levantamento fiscal foi realizado de modo parcial, pois não foi levado em consideração as notas e cupons fiscais de saídas, apenas o Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, obrigatório para a Agência Nacional de Petróleo – ANP porém não no âmbito estadual e que, por nunca ter sido fiscalizado era este livro escriturado por funcionários não competente para fazê-lo, encontrando-se com diversas irregularidades. Inclusive já havia solicitado o seu refazimento à fazenda pública. Entendeu que este tipo de levantamento era parcial e afrontava a legalidade, conforme Portaria nº 445/98, e que o art. 2º, § 3º, IV, do RICMS/97 não poderia ser alegado, já que houve omissão de documentos fiscais. Inclusive, ao elaborar um levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias com base nas notas fiscais de entradas e de saídas e de acordo com a Portaria nº 445/98, havia apurado situações diferentes da realizada pelo fiscal autuante.
2. O autuante se pautou em critério indefinido no seu levantamento ao considerar os dados do LMC e para o estoque final do ano de 2003, utilizou o encerrante da bomba quando da sua visita e medição.
3. As mercadorias autuadas se encontravam enquadradas no regime da substituição tributária, com imposto pago por antecipação, havendo, no caso, bitributação.
4. Não foram consideradas aferições na quantidade de 5.520 litros de gasolina comum.
5. A soma das notas fiscais de entradas do ano de 2002, gasolina comum, era de 521.250 litros e não de 508.250 litros.
6. Por fim, que a Fazenda Pública desenvolveu uma fiscalização de “surpresa” não dando tendo aos contribuintes honestos de se adequarem convenientemente à situação, concertando erros porventura existentes.

Quanto ao primeiro argumento de defesa, observo que o autuado é obrigado, pela legislação tributária do ICMS, a possuir e escriturar o Livro Registro de Combustíveis - LMC (art. 314, V, do RICMS/97). Este livro, obrigatoriamente, deve ser escriturado com os volumes diários vendidos, ou seja, diariamente devem ser informados as aberturas e fechamentos de cada bomba. Além do mais e para corroborar esta posição, a própria ANP determina claramente na Portaria nº 116 de 05/07/00, no seu art. 10, XII e XIII, que o revendedor varejista (caso do autuado) é obrigado a manter em perfeito estado de funcionamento e conservação os medidores e tangues de armazenamento de sua propriedade e de terceiros, cuja manutenção seja de sua responsabilidade, e notificar o distribuidor proprietário dos equipamentos a necessidade de manutenção dos mesmos. Indo adiante, a Portaria DNC nº 26, de 16/11/92, também exige que todas as ocorrências devam ser registradas no citado livro, inclusive a modificação do método de medição dos tangues. Assim, os encerrantes retratam fielmente as saídas diárias de combustível em um estabelecimento varejista, consignadas em suas bombas, tendo em vista a peculiaridade do setor. Estas quantidades somente poderiam ser desconstituídas através de fatos alheios à vontade do contribuinte (por exemplo, pane no equipamento) e que ficasse provada materialmente nos autos. Pelo exposto, as quantidades das vendas efetuadas e escrituradas no LCM são as corretas e

espelham as quantidades que devem estar registradas nas notas e cupons fiscais de saídas. Igualmente, as quantidades do produto em estoque neste livro informadas são as mesmas constantes do livro Registro de Inventário. Havendo divergências, o LMC é o que prevalece já que pela legislação tributária do ICMS, obrigado estar o contribuinte a possuí-lo e escriturá-lo. Sendo assim, não se podem desconsiderar estas quantidades registradas. Ressalto que nas quantidades do produto levantadas foram utilizados estritamente os dados escriturados pelo próprio autuado, ou seja, quem os determinou foi a própria empresa, não tendo pertinência a alegação de funcionário não competente tenha sido designado para efetuar tal escrituração e ter cometido diversos erros, além do fato de que o impugnante não escriturou seus inventários dos anos de 2001 e 2002.

É por isto que no levantamento não se podem utilizar os encerrantes e ao mesmo tempo as notas fiscais, pois caso isto aconteça se estará duplicando as quantidades de saídas dos combustíveis.

Quanto ao levantamento realizado pelo deficiente não serve de prova, pois além do já comentado, somente foi apresentada uma relação onde constam anotados números de notas fiscais, sem qualquer documento para lhe dar embasamento.

Em relação ao entendimento de que o autuante mudou de método, ao utilizar o LMC e a leitura dos encerrantes quando da visita realizada ao estabelecimento em 3/10/03, com ele não posso concordar. Em um levantamento quantitativo por espécie de mercadorias efetuado em exercício não findo, caso do ano de 2003, é fundamental que as mercadorias, fisicamente, sejam contadas para se ter um marco final do levantamento. Este é o procedimento legal. O autuante procedeu a leitura dos encerrantes, tendo em vista a peculiaridade da atividade comercial da empresa, na presença de representante legal da empresa. Correto o procedimento fiscal.

Concordo com o impugnante quanto ao regime de tributação das mercadorias autuadas, ou seja, encontram-se submetidas ao regime da substituição tributária e o pagamento do imposto deve ser realizado por antecipação tributária pelas distribuidoras, estando, nos posto de combustíveis com o imposto quitado, ou seja, a fase de tributação se encontra encerrada. Porém este fato somente se comprova com os documentos fiscais. O que aqui se apurou foram entradas do produto desacompanhadas de notas fiscais, o que torna indeterminada sua origem, e, consequentemente, não existe comprovação do pagamento do ICMS pelo fornecedor, sendo de responsabilidade do autuado o seu pagamento, em conformidade com as determinações do art. 6º, IV, da Lei nº 7.014/96, não havendo duplicidade de cobrança, como afirmou a defesa. E, não havendo comprovação do pagamento do imposto, correta a aplicação da MVA como feita.

Sobre as aferições, quando da informação fiscal, o autuante concordou que não as havia considerado. Refez o levantamento fiscal para a mercadoria “gasolina comum” do ano de 2003, passando o débito da infração 3 para o valor de R\$15.719,38 e da infração 4 para R\$56.246,90. O autuado tomou conhecimento não mais se manifestando. Em sendo assim, mantenho a ação fiscal destes dois itens nos valores apurados pelo preposto fiscal quando de sua manifestação nos autos.

Correta a afirmativa da defesa de que a soma das notas fiscais de entradas do ano de 2002, referente à gasolina comum, era de 521.250 litros e não de 508.250 litros. Entretanto, neste ano sobre esta mercadoria não foi apurado imposto, o que deixa sem motivação o argumento defensivo.

Por derradeiro, o autuado teve mais de 60 dias para proceder concertos na sua escrita fiscal, caso tivesse detectado algum erro, vez que foi intimado em 03/10/03 (fls. 6) e somente apresentou os documentos solicitados no dia 10/12/03, não havendo, desta forma, qualquer “surpresa” na fiscalização.

A infração 5 trata de multa pela falta de escrituração do livro Registro de Inventário nos anos de

2001 e 2002. O sujeito passivo não contestou a acusação. Não existe lide a ser discutida. Mantenho a multa no valor de R\$460,00, com base no art. 42, XV, “d”, da Lei nº 7.014/96.

Voto pela procedência parcial da autuação, conforme demonstrativo de débito a seguir.

CÓDIGO DÉBITO	DATA OCORRÊNCIA	DATA VENCIMENTO	IMPOSTO	MULTA (%)	MULTA FIXA (R\$)
INFRAÇÃO 1					
10	31/12/01	9/12/02	11.436,10	70	
10	31/12/02	9/1/03	23.394,39	70	
INFRAÇÃO 2					
10	31/12/01	9/1/02	2.349,73	60	
10	31/12/02	9/1/03	6.739,38	60	
INFRAÇÃO 3					
10	3/10/03	9/11/03	15.719,38	60	
INFRAÇÃO 4					
10	3/10/03	9/11/03	56.246,90	70	
INFRAÇÃO 5					460,00
<b>TOTAL</b>			<b>115.885,88</b>		<b>460,00</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 272466.0473/03-0, lavrado contra **AUTO POSTO RIO BRANCO DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$115.885,88**, acrescido da multa 70% sobre o valor de R\$91.077,39, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96 e 60% sobre o valor de R\$24.808,49, prevista no art. 42, II, “d” do mesmo Diploma Legal e dos acréscimos moratórios correspondentes, mais a multa no valor de **R\$460,00**, prevista nos art. 42, XV, “d” do mesmo Diploma Legal.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de maio de 2004.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR